

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/3938/2012-ICC

ATA/875/2014

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 11 novembre 2014

1^{ère} section

dans la cause

A_____

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du
4 novembre 2013 (JTAPI/1210/2013)**

EN FAIT

- 1) La société A_____ Genève (ci-après : A_____ GE) était propriétaire des parcelles n^{os} 1_____ et 2_____, sises sur la commune de Thônex (ci-après : les immeubles).
- 2) Par contrat du 30 août 1999, entré en vigueur le 1^{er} janvier 2001, A_____ GE a fusionné avec la A_____ société coopérative Suisse (ci-après : A_____ CH), ayant son siège social à C_____. Tous ses actifs et ses passifs ont été transférés à A_____ CH, suite à quoi A_____ GE a cessé d'exister.
- 3) Le 23 décembre 1999, l'administration fiscale cantonale genevoise (ci-après : AFC-GE) a signé, pour accord, un agrément sur les conséquences fiscales de cette fusion et également sur celles de la cession des sociétés immobilières de A_____ GE à A_____ Immobilien AG, ayant son siège social à D_____. Cette cession ne concernait pas les immeubles, qui eux ont été transférés à A_____ CH par la fusion.
- 4) Celle-là a été inscrite au registre du commerce du canton de C_____ (ci-après : le RC) le 3 janvier 2001.
- 5) Le 5 septembre 2012, A_____ CH a adressé au registre foncier du canton de Genève (ci-après : RF) une réquisition d'inscription afin de changer le propriétaire des immeubles. Elle s'était aperçue que A_____ GE était toujours indiquée comme étant la propriétaire de ceux-ci.
- 6) Par courrier du 12 septembre 2012, le RF a transmis à l'AFC-GE la réquisition précitée, afin de percevoir les droits d'enregistrement afférents au transfert des immeubles.
- 7) Par demande de renseignements complémentaires du 26 septembre 2012, l'AFC-GE a sollicité de A_____ CH la valeur vénale des immeubles et une copie du contrat de fusion afin de procéder à la taxation.
- 8) Par courrier du 29 octobre 2012, A_____ CH a exposé à l'AFC-GE, qu'en vertu de l'agrément du 23 décembre 1999, cette dernière avait accepté la neutralité fiscale de la fusion opérée en 1999. Dès lors, il n'y avait pas lieu de lui transmettre les documents requis.
- 9) Par pli du 6 novembre 2012, l'AFC-GE a répondu à A_____ CH que la neutralité fiscale reconnue pour les impôts ordinaires ne visait pas l'exonération des droits de mutation, ceux-ci restant dus, et a, à nouveau, requis une expertise sur la valeur vénale actuelle des immeubles.

-
- 10) Par courrier du 20 novembre 2012, A_____ CH a invoqué la prescription du droit de l'AFC-GE de percevoir les droits d'enregistrement en question.
- 11) Considérant ce courrier comme une réclamation, l'AFC-GE a, par décision du 27 novembre 2012, réfuté toute prescription des droits de mutation afférents aux immeubles. Celle-ci n'était pas acquise étant donné que l'obligation d'enregistrement découlait de la réquisition au RF, qui n'avait eu lieu qu'en date du 5 septembre 2012.
- 12) Par acte du 27 décembre 2012, A_____ CH a recouru contre cette décision auprès du Tribunal administratif de première instance (ci-après : le TAPI) en concluant à son annulation et à la constatation que le droit de l'AFC-GE de percevoir les droits d'enregistrement sur les immeubles était prescrit.

Au regard de la loi sur les droits d'enregistrement du 9 octobre 1969 (LDE - D 3 30), ce droit se prescrivait dès cinq ans et selon la loi relative à la perception et aux garanties des impôts des personnes physiques et des personnes morales du 26 juin 2008 (LPGIP - D 3 18), au plus tard, dès dix ans. La fusion étant entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2001 et inscrite au RC le 3 janvier 2001, le droit de taxation de l'AFC-GE s'était au plus tard prescrit le 3 janvier 2011. Les droits de mutation n'étant pas basé sur une auto-déclaration, il n'y avait aucune obligation de collaboration de la part du contribuable. De plus, l'AFC-GE avait connaissance du transfert des immeubles et disposait de toutes les données pour opérer sa taxation depuis l'année 2001.

- 13) Par réponse du 17 mai 2013, l'AFC-GE a conclu au rejet de ce recours.

Au sens de la LDE, seule loi applicable, la prescription n'était pas acquise. L'AFC-GE ne pouvait pas procéder à la taxation litigieuse avant que la réquisition d'inscription au RF ne lui soit formellement communiquée par ce dernier, soit le 5 septembre 2012, étant donné qu'il s'agissait d'une condition à la perception des droits d'enregistrement. Le défaut de réquisition d'inscription à l'époque de la fusion ne pouvait pas être imputable à l'AFC-GE et cette omission de A_____ CH ne pouvait lui permettre d'échapper à ses obligations fiscales.

- 14) Par jugement du 4 novembre 2013, notifié aux parties le 18 novembre 2013, le TAPI a rejeté le recours de A_____ CH.

Les droits de mutation étant des impôts indirects non soumis à l'harmonisation fiscale et relevant exclusivement du droit cantonal, la neutralité fiscale de la fusion de 1999 ne leur était pas applicable. L'exonération instaurée par la loi fédérale sur la fusion, la scission, la transformation et le transfert de patrimoine du 3 octobre 2003 (LFus - RS 221.301), entrée en vigueur le 1^{er} juillet 2004, n'était pas applicable en vertu du principe de la non-rétroactivité des normes. Dès l'inscription de la fusion au RC le 3 janvier 2001, la propriété des

immeubles avait été transférée à A_____ CH, sans qu'une inscription au RF ne soit nécessaire. Le délai de prescription avait donc commencé à courir dès la réquisition d'inscription au RF au mois de septembre 2012. La prescription du droit de taxation n'était pas atteinte.

- 15) Par acte du 18 décembre 2013, A_____ CH a recouru auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) contre le jugement précité, en concluant, principalement, à son annulation et à la confirmation de la prescription du droit de taxation sur les droits d'enregistrement litigieux et, subsidiairement, au renvoi à l'AFC-GE du dossier pour taxation desdits droits déterminée sur la valeur des immeubles au 1^{er} janvier 2001.

Le délai de prescription débutait, en cas d'omission de la réquisition d'inscription au RF, au moment de l'opération, soit, au plus tard, dès le jour de l'inscription de la fusion au RC, le 3 janvier 2001. Dès lors, le droit de l'AFC-GE de taxer le transfert litigieux s'était prescrit le 3 janvier 2006. Il s'agissait de la seule interprétation de la LDE permettant d'assurer la sécurité du droit, contrairement à celle de l'AFC-GE et du TAPI. En effet, si on retenait comme point de départ la réquisition au RF, cela autoriserait l'AFC-GE à prélever des droits de mutation sans aucune limitation temporelle.

Enfin, l'AFC-GE avait connaissance de la fusion et du transfert des immeubles depuis que l'agrément fiscal avait été convenu et signé et qu'elle était en possession d'un rapport d'expertise concernant les valeurs vénales des immeubles.

- 16) Par réponse du 14 février 2014, l'AFC-GE a conclu au rejet de ce recours et à la confirmation du jugement querellé du TAPI.

Les conclusions subsidiaires relatives à l'assiette des droits d'enregistrement de A_____ CH constituaient de nouvelles conclusions et partant étaient irrecevables. Le présent recours portait uniquement sur la prescription du droit de taxer les droits d'enregistrement.

Seule la date de réquisition d'inscription au RF était déterminante pour le calcul de la prescription, soit le 5 septembre 2012. L'omission de cette réquisition était uniquement le fait de A_____ CH et ne pouvait en aucun cas être imputable à l'AFC-GE. A_____ CH n'était pas de bonne foi en invoquant sa propre omission et/ou son absence de collaboration pour échapper à ses obligations fiscales. Les droits d'enregistrement n'étant pas soumis à l'harmonisation fiscale, aucune prescription absolue de quinze ans ne pouvait être appliquée par analogie. Le droit de taxer le transfert des immeubles n'était pas prescrit.

- 17) Sur quoi, la cause a été gardée à juger.

EN DROIT

- 1) Interjeté en temps utile devant la juridiction compétente, le recours est recevable (art. 132 de la loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010 - LOJ - E 2 05 ; art. 62 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10 ; art. 180 al. 1 LDE).
- 2) Les droits de mutation sont des impôts perçus par les cantons sur les transferts de propriété immobilière. Il s'agit d'impôts indirects qui n'entrent pas dans le mandat d'harmonisation fiscale de la Confédération de l'art. 129 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101) et qui relèvent exclusivement du droit cantonal (ATF 127 II 1 consid. 2b/aa ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_713/2010 du 11 février 2011 consid. 1.3 et 2C_753/2010 du 23 mars 2011 consid. 1.2).
- 3) S'agissant du droit applicable, les art. 103 LFus, entré en vigueur le 1^{er} juillet 2009, et l'art. 61A LDE, entré en vigueur le 1^{er} janvier 2010, instaurant l'exonération des droits d'enregistrement à certaines conditions, ne sont pas applicables au cas d'espèce. En vertu du principe de la non-rétroactivité, le nouveau droit ne s'applique pas aux faits antérieurs à son entrée en vigueur (arrêt du Tribunal fédéral 2C_416/2013 du 5 novembre 2013 consid. 5.1 et les arrêts cités ; ATA/232/2014 du 8 avril 2014 ; Pierre MOOR, Droit administratif, vol. I, 2012, p. 184 ; Blaise KNAPP, Précis de droit administratif, 1991, p. 116).
- 4) Selon l'art. 3 let. b LDE, sont soumis obligatoirement à l'enregistrement, sous réserve des exceptions prévues par la présente loi, les actes, écrits et pièces portant réquisition au RF.

L'art. 33 LDE précise que sont soumis obligatoirement au droit de 3 %, sous réserve des exceptions prévues par la présente loi, tous les actes translatifs à titre onéreux de la propriété, de la nue-propriété ou de l'usufruit de biens immobiliers sis dans le canton de Genève, notamment les ventes, substitutions d'acquéreur, adjudications, apports et reprises de biens (al. 1). Les cessions et reprises de biens immobiliers qui ne constituent pas une donation, un échange ou un partage, sont soumises au droit prévu pour les actes translatifs à titre onéreux de la propriété immobilière (al. 2). Le transfert de biens immobiliers résultant de la fusion ou de l'absorption de patrimoines est soumis au même droit (al. 3).

À teneur de l'art. 185 al. 1 let. b LDE, le droit de l'État d'assujettir aux droits d'enregistrement se prescrit par 5 ans : à compter de la date à laquelle l'acte ou l'opération obligatoirement soumis à l'enregistrement aurait dû être assujéti à cette formalité (ch. 1) ; à compter du jour de l'enregistrement de l'acte ou de l'opération en cas d'omission, de fausse déclaration des biens ou de simulation (ch. 2).

- 5) Lorsque des sociétés fusionnent, le transfert des biens s'opère de par la loi par succession universelle dès l'inscription de la mutation au RC. Si les biens transmis comprennent des immeubles, la propriété de ceux-ci est acquise selon le principe relatif ; l'inscription au RF n'a qu'un effet déclaratif (Paul-Henri STEINAUER, Les droits réels, Tome II, 2012, p. 85 ; Olivier THOMAS, Les droits de mutation, 1991, p. 170).

Dans ce cas, l'acquéreur n'est pas obligé de demander son inscription au grand livre du RF. Il aura cependant intérêt à le faire s'il souhaite à son tour disposer de l'immeuble, s'il entend bénéficier de la présomption d'exactitude attachée à l'inscription, et surtout s'il veut éviter qu'un tiers de bonne foi ne puisse dans l'intervalle acquérir la propriété à son détriment (Olivier THOMAS, op. cit., p. 46 et les références citées).

- 6) La fusion entraîne un changement des rapports de propriété sur les immeubles de la société. Ce changement se réalise par une modification de l'inscription au RF, c'est-à-dire par une mutation juridique (Olivier THOMAS, op. cit., p. 174). La mutation immobilière nécessite, pour sa réalisation, la réunion de trois conditions cumulatives : le changement de propriétaire, un motif juridique valable et finalement l'inscription au RF (Olivier THOMAS, op. cit., p. 44).
- 7) Le TAPI a déjà estimé que lorsqu'une inscription au RF était déclarative et non pas constitutive, pour le calcul de la prescription des droits d'enregistrement, l'art. 185 al. 1 let. b ch. 2 LDE était applicable et que le délai de prescription ne commence à courir qu'à compter de l'inscription au RF (JTAPI/716/2013 du 10 juin 2013 ; DCCR/1439/2010 du 4 octobre 2010).
- 8) En l'espèce, il n'est pas contesté par la recourante que la fusion intervenue en 1999, ayant eu pour effet le transfert des immeubles dans ses actifs, est soumise aux droits d'enregistrement au sens de l'art. 3 let. b LDE et 33 al. 1 et 3 LDE. Seule la question de la prescription du droit de l'AFC-GE de percevoir les droits de mutation afférents est litigieuse.

A_____ CH a acquis la propriété des immeubles de A_____ GE dès que la fusion est devenue effective par son inscription au RC, en date du 3 janvier 2001. Pour acquérir cette propriété, elle n'a pas eu besoin d'inscrire au RF un changement de propriétaire, cette inscription étant de nature déclarative.

Toutefois, au regard de la loi et de la jurisprudence précitées, l'événement qui déclenche le droit de taxation de l'AFC-GE sur le transfert immobilier, par suite de fusion, est bien la réquisition d'inscription du changement de propriétaire au RF et non l'inscription de l'opération au RC. Raison pour laquelle, c'est le RF qui est chargé de transmettre à l'AFC-GE tous éléments soumis obligatoirement à l'enregistrement. Dès lors que A_____ CH a omis d'effectuer les démarches auprès du RF à la suite de la fusion, soit en 2001, c'est le jour où elle a

effectivement entrepris celles-ci qui fait partir le délai de prescription de cinq ans instauré par l'art. 185 al. 1 let. b ch. 2 LDE, soit le 5 septembre 2012.

Il ne peut raisonnablement pas être reproché à l'AFC-GE de ne pas avoir, suite à l'agrément fiscal du 23 décembre 1999, informé son service d'enregistrement de la fusion en cours. C'est le comportement adopté par la recourante, soit son omission d'inscrire le changement de propriétaire au RF, qui a empêché l'autorité intimée de procéder à la taxation du transfert à l'époque de la fusion. Il sied de relever que A_____ CH ne justifie, ni ne donne de raison relative à cette omission.

En arguant que l'interprétation du TAPI et de l'AFC-GE - soit que le délai de prescription commence à courir au jour de la réquisition d'inscription au RF et non au jour de l'inscription au RC - équivaldrait à une insécurité du droit, la recourante se méprend. En effet, si ledit délai commençait à courir le jour de l'inscription au RC, cela permettrait au contribuable d'attendre cinq ans avant de requérir le changement de propriétaire au RF, et ainsi d'échapper à son obligation fiscale. Cela conduirait à un résultat que le législateur ne peut pas avoir voulu et qui heurte le sentiment de la justice, comme le principe de l'égalité de traitement, vis-à-vis de ceux qui entreprennent les démarches au RF dans les temps.

- 9) Au regard de ce qui précède, le recours de A_____ CH sera rejeté. Il appartient désormais à l'AFG-GE de procéder à la détermination de l'assiette des droits d'enregistrement afférents aux immeubles, ainsi qu'à leur taxation.
- 10) Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 1'000.- sera mis à la charge de la recourante, qui succombe (art. 87 al. 1 LPA), et aucune indemnité de procédure ne sera allouée (art. 87 al. 2 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 18 décembre 2013 par la A_____ Société Coopérative contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 4 novembre 2013 ;

au fond :

le rejette ;

met un émolument de CHF 1'000.- à la charge de la A_____ Société Coopérative ;

dit qu'aucune indemnité de procédure ne sera allouée ;

dit que, conformément aux art. 82 ss de la loi fédérale sur le Tribunal fédéral du 17 juin 2005 (LTF - RS 173.110), le présent arrêt peut être porté dans les trente jours qui suivent sa notification par-devant le Tribunal fédéral, par la voie du recours en matière de droit public ; le mémoire de recours doit indiquer les conclusions, motifs et moyens de preuve et porter la signature du recourant ou de son mandataire ; il doit être adressé au Tribunal fédéral, 1000 Lausanne 14, par voie postale ou par voie électronique aux conditions de l'art. 42 LTF. Le présent arrêt et les pièces en possession du recourant, invoquées comme moyens de preuve, doivent être joints à l'envoi ;

communique le présent arrêt à la A_____ Société coopérative, au Tribunal administratif de première instance, ainsi qu'à l'administration fiscale cantonale.

Siégeants : M. Thélin, président, MM. Verniory et Pagan, juges.

Au nom de la chambre administrative :

le greffier-juriste :

F. Scheffre

le président siégeant :

Ph. Thélin

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :